



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
PEDRO CRUZ VILLALÓN IŠVADA,
pateikta 2015 m. spalio 1 d.¹

Byla C-342/14

**X-Steuerberatungsgesellschaft
prieš
Finanzamt Hannover-Nord**

(Federalinio finansų teismo (Bundesfinanzhof, Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvė teikti paslaugas — SESV 56 straipsnis — Direktyva Nr. 2006/123/EB — Profesinių kvalifikacijų pripažinimas — Direktyva 2005/36/EB — Valstybėje narėje įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė, teikianti paslaugas kitoje valstybėje narėje — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos nustatyti mokesčių konsultavimo bendrovių veiklos vykdymui taikytini pripažinimo įpareigojimas ir jos vadovų profesinės kvalifikacijos reikalavimai“

1. Pagrindinės bylos ginčas šioje byloje susijęs su Vokietijos mokesčių institucijos atsisakymu leisti kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju Nyderlandų Karalystėje, teisėtai įsteigtai mokesčių konsultavimo bendrovei vykdyti veiklą, skirtą Vokietijoje įsteigtiems savo klientams. Nagrinėjamą veiklą, kuri Nyderlanduose neregamentuota, mokesčių konsultavimo bendrovė gali vykdyti Vokietijoje tik su sąlyga, jeigu ji yra pripažinta, o tai reiškia, kad jos vadovai turi būti paskirti mokesčių konsultantais, taigi – būti išlaikę mokesčių konsultanto egzaminą.

2. Pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių konsultavimo bendrovė ginčija šį atsisakymą, remdamasi 2005 m. rugsėjo 7 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2005/36/EB dėl profesinių kvalifikacijų pripažinimo² 5 straipsniu, 2006 m. gruodžio 12 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2006/123/EB dėl paslaugų vidaus rinkoje³ 16 straipsniu ir SESV 56 straipsniu, todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė Teisingumo Teismui tris prejudicinius klausimus dėl minėtų nuostatų išaiškinimo.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — OL L 255, p. 22.

3 — OL L 376, p. 36.

I – Teisinis pagrindas

A – *Sjungos teisė*

1. Direktyva 2005/36

3. Direktyvos 2005/36 1 straipsnyje jos tikslas apibrėžiamas taip:

„Ši direktyva nustato taisykles, pagal kurias valstybė narė, suteikianti galimybę savo teritorijoje užsiimti reglamentuojama profesija atsižvelgiant į specifinės profesinės kvalifikacijos turėjimą (toliau – priimančioji valstybė narė), pripažįsta vienoje ar keliose kitose valstybėse narėse (toliau – kilmės valstybė narė) įgytą profesinę kvalifikaciją, ir kurios leidžia turinčiajam minėtą kvalifikaciją užsiimti ta profesija.“

4. Direktyvos 2005/36 2 straipsnio, kuriame apibrėžiama jos taikymo sritis, 1 dalyje numatyta:

„Ši direktyva taikoma visiems valstybės narės piliečiams, įskaitant ir užsiimančius laisvomis profesijomis, pageidaujantiems savarankiškai arba pagal darbo sutartį užsiimti reglamentuojama profesija kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie įgijo savo profesinę kvalifikaciją.“

5. Direktyvos 2005/36 5 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant specialių Bendrijos teisės nuostatų ir šios direktyvos 6 bei 7 straipsnių, valstybės narės dėl jokių su profesine kvalifikacija susijusių priežasčių neriboja paslaugų teikimo laisvės kitoje valstybėje narėje:

- a) jei paslaugos teikėjas yra teisėtai įsisteigęs valstybėje narėje (toliau – įsisteigimo valstybė narė), kad užsiimtų ten ta pačia profesija, ir
- b) kai paslaugos teikėjas keičia buvimo vietą – jei jis užsiėmė ta profesija įsisteigimo valstybėje narėje ne trumpiau kaip dvejus metus per pastaruosius dešimt metų iki paslaugų teikimo, kai profesija toje valstybėje narėje yra nereglamentuojama. Dvejų metų stažo reikalaujanti nuostata netaikoma tuomet, kai profesija arba jos rengimas yra reglamentuojami.

2. Šios antraštinės dalies nuostatos taikomos tik tuomet, kai paslaugos teikėjas nuvyksta į priimančiosios valstybės narės teritoriją laikinai arba vienkartinai užsiimti 1 dalyje nurodyta profesija.

Paslaugų teikimo laikinumas ir vienkartinumas įvertinamas kiekvienu konkrečiu atveju, visų pirma pagal jo trukmę, dažnumą, reguliarumą ir tęstinumą.

3. Jei paslaugos teikėjas keičia buvimo vietą, jam taikomos profesinio, įstatyminio ar administracinio pobūdžio profesinės taisyklės, kurios yra tiesiogiai susijusios su profesine kvalifikacija, pvz., profesijos apibrėžimas, naudojimasis profesiniais vardais ir rimtas profesinis aplaidumas, tiesiogiai ir konkrečiai susijęs su vartotojų apsauga ir sauga, o taip pat drausminės nuostatos, taikytinos priimančiojoje valstybėje narėje specialistams, užsiimantiems toje valstybėje narėje ta pačia profesija.“

2. Direktyva 2006/123

6. Direktyvos 2006/123 16 straipsnio 1–3 dalyse nustatyta:

„1. Valstybės narės gerbia teikėjų teisę teikti paslaugas ne toje valstybėje narėje, kurioje jie yra įsisteigę.

Valstybė narė, kurioje teikiama paslauga, savo teritorijoje užtikrina nevaržomą teisę teikti paslaugas ar vykdyti paslaugų teikimo veiklą. Valstybės narės savo teritorijoje neapriboja teisės teikti paslaugas ar paslaugų teikimo veiklos vykdymo jokiais reikalavimais, kuriais būtų pažeidžiami šie principai:

- a) nediskriminavimas: reikalavimas neturi būti tiesiogiai ar netiesiogiai diskriminuojantis pagal pilietybę arba pagal valstybę narę, kurioje juridinis asmuo įsisteigęs;
- b) būtinybė: reikalavimas turi būti pagrįstas viešosios tvarkos, visuomenės saugumo, visuomenės sveikatos ar aplinkos apsaugos sumetimais;
- c) proporcingumas: reikalavimas turi būti tinkamas siekiamam tikslui įgyvendinti ir juo neturi būti reikalaujama daugiau, nei reikia tokiam tikslui.

2. Valstybės narės negali apriboti kitoje valstybėje narėje įsisteigusio teikėjo laisvės teikti paslaugas, nustatydamos tokius reikalavimus:

- a) reikalavimą teikėjui būti įsisteigusiam tos valstybės narės teritorijoje;
- b) teikėjo įsipareigojimą gauti valstybės narės kompetentingų institucijų leidimą, taip pat įsiregistruoti tos valstybės narės registre arba joje esančiose profesinėse įstaigose ar asociacijose, išskyrus šioje direktyvoje arba kituose Bendrijos teisės aktuose numatytus atvejus;
- c) draudimą teikėjui tos valstybės narės teritorijoje sukurti tam tikros formos ar rūšies infrastruktūrą, įskaitant biurus arba kontorą, kuri teikėjui reikalinga atitinkamoms paslaugoms teikti;
- d) specifinius teikėjo ir gavėjo sutartinius susitarimus, kurie apriboja savarankiškai dirbančių asmenų paslaugų teikimą arba neleidžia jiems jų teikti;
- e) teikėjo pareigą turėti specialų tapatybės dokumentą, reikalingą paslaugų teikimo veiklai vykdyti, išduotą kompetentingų institucijų;
- f) įrangos ir medžiagų, kurios yra sudėtinė teikiamų paslaugų dalis, naudojimo reikalavimus, išskyrus sveikatai ir saugai darbe būtinus reikalavimus;
- g) laisvės teikti paslaugas apribojimus, nurodytus 19 straipsnyje.

3. Valstybei narei, į kurią atvyksta teikėjas, nekliudoma taikyti paslaugų teikimo reikalavimų, jei jie pagrįsti viešosios tvarkos, visuomenės saugumo, visuomenės sveikatos ar aplinkos apsaugos sumetimais, ir jeigu laikomasi 1 dalies nuostatų. Valstybei narei taip pat nekliudoma, nepažeidžiant Bendrijos teisės, taikyti savo taisyklių dėl įdarbinimo sąlygų, įskaitant kolektyviniuose susitarimuose nustatytas taisykles.

<...>

7. Direktyvos 2006/123 17 straipsnyje, kuriame nustatytos papildomos nuo laisvo paslaugų teikimo leidžiančios nukrypti nuostatos, nurodyta:

„16 straipsnis netaikomas:

<...>

- 6) klausimams, kuriems taikoma Direktyvos 2005/36 <...> II antraštinė dalis, taip pat valstybių narių, kuriose teikiama paslauga, reikalavimams, pagal kuriuos vykdyti tam tikrą veiklą leidžiama tik tam tikros profesijos atstovams;

<...>“

B – Vokietijos teisė

8. Pagal klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos Vokietijos mokesčių kodekso (*Abgabenordnung*) 80 straipsnio 5 dalį atstovai ir konsultantai nepripažįstami, jeigu vykdo komercinę mokesčių konsultavimo veiklą neturėdami teisės to daryti.

9. Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos Mokesčių konsultantų įstatymo (*Steuerberatungsgesetz*⁴) 2 straipsnio pirmame sakinyje numatyta, kad komercines mokesčių konsultavimo paslaugas gali teikti tik asmenys ar grupės, turintys teisę tai daryti.

10. Pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 3 straipsnį komercines mokesčių konsultavimo paslaugas turi teisę teikti:

- „1) mokesčių konsultantai, mokesčių atstovai, advokatai, Europoje įsisteigę advokatai, auditoriai ir prisiekę apskaitininkai,
- 2) partnerių bendrovės, kurias sudaro išimtinai 1 punkte nurodyti asmenys,
- 3) mokesčių konsultavimo bendrovės, bendrovės, kurios verčiasi advokatų praktika, audito ir apskaitos bendrovės.“

11. Laikiniai ir vieną kartą vykdoma komercinė mokesčių konsultavimo veikla reglamentuojama Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnyje, kuriuo atitinkamoje srityje siekiama įgyvendinti Direktyvą 2005/36. Jame nustatyta:

„1. Asmenys, įsisteigę Europos Sąjungos valstybėje narėje arba [1992 m. gegužės 2 d. (OL L 1, 1994, p. 3)] Europos ekonominės erdvės susitarimo šalyje, arba Šveicarijoje ir pagal įsisteigimo valstybės teisės aktus turintys teisę užsiimti komercine mokesčių konsultavimo veikla, turi teisę laikinai ir vieną kartą komercines mokesčių konsultavimo paslaugas teikti Vokietijos Federacinėje Respublikoje. Teisės teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas Vokietijoje aprėptis nustatoma atsižvelgiant į šios teisės aprėptį įsisteigimo valstybėje. Vokietijoje veiklą vykdančiams asmenims taikomi tie patys profesiniai reikalavimai kaip ir 3 straipsnyje nurodytiems asmenims. Tuo atveju, kai profesija ir profesinė kvalifikacija įsisteigimo valstybėje neregamentuojama, asmuo turi teisę Vokietijoje teikti profesines mokesčių konsultavimo paslaugas tik tada, jei jis užsiėmė ta profesija įsisteigimo valstybėje narėje ne trumpiau kaip dvejus metus per pastaruosius dešimt metų. Ar komercinės mokesčių konsultavimo paslaugos teikiamos laikinai ir vieną kartą, vertinama pirmiausia atsižvelgiant į jų trukmę, dažnumą, reguliarumą ir tęstinumą.

2. Pagal 1 dalį asmuo turi teisę teikti komercines konsultavimo mokesčių klausimais paslaugas tik tada, kai iki paslaugų teikimo pradžios jis apie tai raštu pranešė kompetentingai institucijai. Kompetentingos yra šios institucijos:

<...>

4 — *BGBI.* 1975 I, p. 2735.

- 4) Nyderlanduose ir Bulgarijoje įsisteigę subjektai patenka į Diuseldorfo mokesčių konsultantų rūmų kompetenciją,

<...>Pranešime turi būti nurodyti šie duomenys:

1. vardai ir pavardė, komercinis arba bendrovės pavadinimas, įskaitant teisėtus atstovus,
2. gimimo arba įsteigimo metai,
3. komercinis adresas, įskaitant visų filialų adresus,
4. profesinis vardas, kuriuo veiklą ketinama vykdyti Vokietijoje,
5. pažyma, rodanti, kad asmuo yra teisėtai įsteigtas, kad vykdytų komercinę mokesčių konsultavimo veiklą Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje Europos ekonominės erdvės susitarimo šalyje, arba Šveicarijoje, ir kad šios pažymos pateikimo dieną jam nebūtų – net ir laikinai – uždrausta vykdyti šios veiklos,
6. profesinės kvalifikacijos įrodymai,
7. įrodymai, patvirtinantys, kad asmuo vertėsi profesija įsisteigimo valstybėje bent dvejus metus per pastaruosius dešimt metų, jeigu nei ši profesija, nei jai įgyti reikalaujamas mokymas nėra reglamentuoti įsisteigimo valstybėje,
8. išsami informacija apie draudimą nuo profesinės rizikos ar bet kokia kita individuali arba kolektyvinė apsauga profesinės atsakomybės srityje.

Pranešimą būtina pateikti kiekvienais metais, jeigu pasibaigus kalendoriniams metams asmuo siekia iš naujo teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas Vokietijoje pagal šio straipsnio 1 dalį. Tokiu atveju reikia iš naujo pateikti 3 straipsnio 5 dalyje nurodytą pažymą ir pagal 3 straipsnio 8 dalį pateiktiną informaciją.

<...>“

12. Mokesčių konsultantų įstatymo 4 straipsnyje numatyta:

„Be kita ko, teisę teikti komercines konsultacijas mokesčių srityje turi:

1. notarai, vykdydami veiklą, kurią jiems leidžiama vykdyti <...>
2. advokatai patentų srityje ir advokatų kontoros patentų srityje, vykdydamos veiklą, kurią joms leidžiama vykdyti <...>
3. viešosios teisės reglamentuojamos institucijos ir organizacijos, taip pat viešosios teisės reglamentuojamų institucijų ir organizacijų regioninės audito įstaigos pagal savo kompetenciją;
4. trečiųjų asmenų turto administratoriai arba turto, kuris jiems buvo perleistas patikos pagrindu arba perduotas kaip garantija, administratoriai, jeigu jie teikia mokesčių konsultacijas, susijusias su šiuo turtu;
5. komercinę veiklą vykdančios verslininkai, jeigu jie savo klientams teikia mokesčių konsultacijas, turinčias tiesioginį ryšį su dalyku, sudarančiu jų komercinės veiklos dalį;

6. vadovaujančiosios kooperatyvų asociacijos, kooperatyvų ir patikos kooperatyvų audito asociacijos, jeigu jos, atlikdamos savo užduotis, vadovaujančiosioms kooperatyvų ir tyrimo asociacijoms teikia mokesčių konsultacijas;
 7. atstovaujamosios profesinės organizacijos arba panašiu pagrindu įsteigtos asociacijos, jeigu jos, atlikdamos savo užduotis, savo nariams teikia mokesčių konsultacijas; <...>
 8. profesinės ūkininkų ir miškininkų asociacijos arba grupės, sudarytos lygiaverčiu pagrindu, kurių įstatuose numatytas žemės ūkio ir miško valdų valdytojų konsultavimas <...>, jeigu šios konsultacijos teikiamos per asmenis, turinčius teisę vadintis „žemės ūkio apskaitos tarnyba“ ir jeigu konsultacijos nėra susijusios su pajamų, gaunamų iš savarankiško darbo ar pramonės arba komercinės veiklos, apskaičiavimu, nebent tai yra papildomos pajamos, kurių paprastai gauna ūkininkai;
 9. a) įmonės krovinių ekspeditorės, jeigu jos teikia konsultacijas dėl apmokestinimo atvežant prekes ar vertinimo, atsižvelgiant į akcizus ir prekyboje su kitomis Europos Sąjungos narėmis cirkuliuojančias prekes;
 - b) kitos pramonės ar prekybos įmonės, jeigu jos teikia konsultacijas, susijusias su muitiniu įvertinimu bylose, susijusiose su apmokestinimu atvežant prekes;
 - c) a ir b punktuose nurodytos įmonės, jeigu jos verslininkams <...> teikia konsultacijas mokesčių klausimais <...> ir jeigu jos yra įsteigtos šio įstatymo taikymo geografinėje teritorijoje, nėra mažosios įmonės <...> ir joms neuždrausta vykdyti mokestinio atstovavimo veiklos <...>
 10. darbdaviai, jeigu jie teikia konsultacijas savo samdomiems darbuotojams klausimais, susijusiais su pajamų, gaunamų iš samdomojo darbo, mokesčiu, arba klausimais, susijusiais su šeiminių išipareigojimų mokestiniu kompensavimu <...>
 11. pagalbos apmokestinamiesiems asmenims asociacijos, jeigu jos teikia mokesčių konsultacijas savo nariams <...>
 12. nacionalinės investicinės bendrovės, taip pat asmenys, bendrovės ir kiti vienetai, jeigu jie kapitalo pajamų kreditorių vardu pateikia grupinius prašymus grąžinti kapitalo pajamų mokestį <...>
 - 12 a. užsienio kredito įstaigos, jeigu jos kapitalo pajamų kreditorių vardu pateikia grupinius prašymus grąžinti kapitalo pajamų mokestį <...>
 13. patvirtinti draudimo apskaičiavimo ekspertai, jeigu jie savo klientams teikia mokesčių konsultacijas, tiesiogiai susijusias su pensijų atidėjinių, techninių draudimo atidėjinių, pervedimų į senatvės pensijų ir taupymo fondus apskaičiavimu;
- <...>
15. institucijos, kurios pagal Länder teisę pripažįstamos gebančiomis <...> kai atlieka savo uždavinius;
- <...>“
13. Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnyje nustatyta:

„1. Mokesčių konsultantai, mokesčių atstovai ir mokesčių konsultavimo bendrovės teikia komercines mokesčių konsultavimo paslaugas pagal šio įstatymo nuostatas.

2. Mokesčių konsultantai ir mokesčių atstovai skiriami. Jie užsiima laisvąja profesija ir jų veikla nėra verslas.

3. Mokesčių konsultavimo bendrovės turi būti pripažintos. Pripažinimas suteikiamas tik pateikus įrodymą, kad bendrovei vadovauja mokesčių konsultantai.“

II – Pagrindinės bylos ginčo aplinkybės

14. *X-Steuerberatungsgesellschaft* yra pagal Jungtinės Karalystės teisę įsteigta kapitalo bendrovė, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, ji turi patronuojamųjų bendrovių Nyderlanduose ir Belgijoje, jos veiklą sudaro konsultavimas verslo ir mokesčių klausimais ir apskaita, o jos partneriai ir valdytojai yra Vokietijoje nuolat gyvenantis S. ir Belgijoje nuolat gyvenantis Y.

15. *X-Steuerberatungsgesellschaft* teikia mokesčių konsultacijas įvairiems Vokietijoje įsteigtiems įgaliotiniams ir užtikrina atstovavimą įgaliotiniams administracinėse mokestinėse procedūrose, nors ji nėra pripažinta konsultacine bendrove Vokietijoje, kaip tai suprantama pagal Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnio 3 dalį ir 49 straipsnį; Y paskyrimas mokesčių konsultantu Vokietijoje buvo panaikintas 2000 m.

16. Pagrindinės bylos ieškovė naudojami bendrovės *A Ltd*, Vokietijoje įsteigtos biuro paslaugas teikiančios įmonės, paskirtos įgaliotąja atstove, atsakinga už pranešimų gavimą, kurios biuruose Y vykdė savo veiklą, paslaugomis.

17. Ji visų pirma dalyvavo rengiant *C Ltd* 2010 finansinių metų apyvartos mokesčio deklaraciją. Tačiau 2012 m. kovo 12 d. *Finanzamt Hannover-Nord* (Šiaurės Hanoverio mokesčių inspekcija) atsisakė *C Ltd* pripažinti atstove pagal Mokesčių kodekso 80 straipsnio 5 dalį motyvuodama tuo, kad ji neturėjo teisės teikti komercinių mokesčių konsultavimo paslaugų.

18. Finansų teismas (*Finanzgericht*) atmetė pagrindinės bylos ieškovės dėl šio sprendimo pareikštą ieškinį. Minėtas teismas, pirma, patvirtino, kad neturi jurisdikcijos užtikrinti profesinę paramą mokesčių srityje, ir, antra, nusprendė, kad sąlygos, pagal kurias leidžiama laikinai ir viena kartą teikti profesines konsultacijas mokesčių srityje pagal Mokesčių konsultantų 3a straipsnį, nėra įvykdytos, pagrindinės bylos ieškovė nepateikė Diuselendorfo mokesčių konsultantų rūmams, turintiems jurisdikciją Nyderlanduose, jokio pranešimo, kuris atitiktų šios nuostatos 2 dalies reikalavimus.

19. Pareikšdama ieškinį kasacine tvarka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme, pagrindinės bylos ieškovė tvirtina, kad paslaugų teikėjui, įteigtam kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju – Nyderlandų Karalystėje, kur jis teisėtai vykdo mokesčių konsultavimo veiklą, negali būti draudžiama teikti savo paslaugas iš šios valstybės narės kitoje valstybėje narėje, šiuo atveju – Vokietijos Federacinėje Respublikoje, įsteigtiems ūkio subjektams, t. y. nekertant sienos, nors Vokietijos Federacinėje Respublikoje mokesčių konsultavimo veiklą gali vykdyti tik kai kurie specialistai. Ji remiasi Direktyvos 2005/36 5 straipsnio, Direktyvos Nr. 2006/123 16 straipsnio, SESV 56 straipsnio ir 2000 m. birželio 8 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvos 2000/31/EB dėl kai kurių informacinės visuomenės paslaugų, ypač elektroninės komercijos, teisinių aspektų vidaus rinkoje (Elektroninės komercijos direktyva)⁵, 3 straipsnio pažeidimu.

5 — OL L 178, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 13 sk., 25 t., p. 399.

III – Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

20. Šiomis aplinkybėmis Federalinis finansų teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar pagal Direktyvos 2005/36 5 straipsnį draudžiamas paslaugų teikimo laisvės apribojimas tuo atveju, kai pagal vienos valstybės narės teisės aktus įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė savo įsisteigimo valstybėje narėje, kurioje mokesčių konsultavimo veikla nėra reglamentuojama profesija, paslaugos gavėjui kitoje valstybėje narėje parengia ir mokesčių inspekcijai pateikia mokesčių deklaraciją, o kitos valstybės narės nacionaliniuose teisės aktuose numatyta, kad mokesčių konsultavimo bendrovė, turinti teisę teikti komercines mokesčių konsultacijų paslaugas, turi būti pripažinta ir šiai bendrovei turi vadovauti mokesčių konsultantai?
2. Ar mokesčių konsultavimo bendrovė esant aplinkybėms, nurodytoms pirmajame klausime, gali pagrįstai remtis Direktyvos 2006/123 16 straipsnio 1 ir 2 dalimis, būtent neatsižvelgdama į tai, kurioje iš dviejų valstybių narių ji teikia savo paslaugas?
3. Ar SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad, esant pirmajame klausime nurodytoms aplinkybėms, paslaugos gavėjo valstybėje narėje taikomi teisės aktai prieštarauja šiame straipsnyje nustatytam draudimui riboti laisvę teikti paslaugas, kai mokesčių konsultavimo bendrovė įsisteigusi kitoje valstybėje narėje negu paslaugos gavėjo valstybė narė?“

21. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino, jog reikia, kad Teisingumo Teismas priimtų sprendimą dėl klausimo, ar laisvo paslaugų teikimo ribojimas nacionalinėmis nuostatomis, kuriose numatyta, kad komercines mokesčių konsultacijas gali teikti tik tie asmenys ir grupės, kuriems šiuo tikslu suteikta teisė tai daryti, o norėdama įgyti tokią teisę mokesčių konsultavimo bendrovė turi būti pripažinta ir jai turi vadovauti mokesčių konsultantai, atitinka Sąjungos teisę.

22. Be to, jis patikslino, jog dėl to, kad žemesnės instancijos teismas dar nėra nustatęs, ar pagrindinės bylos ieškovė tikrai teikė pagrindinėje byloje nagrinėjamą paslaugą valstybėje narėje, kurioje ji įsteigta, ar ją reikia laikyti įsteigta paskirties valstybėje narėje, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, nėra kliūčių pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

23. Pagrindinės bylos ieškovė, atsakovė, Vokietijos, Nyderlandų vyriausybės ir Europos Komisija pateikė savo pastabas raštu ir žodžiu 2015 m. gegužės 13 d. viešame posėdyje, Teisingumo Teismo prašymu daugiausia dėmesio skirdamos 3 klausimui.

IV – Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

A – Dėl pirmojo klausimo

24. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išreiškė abejones dėl Direktyvos 2005/36 taikytinumo pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms. Pirma, atrodo, kad ši direktyva taikoma tik piliečiams, bet ne bendrovėms, nebent reikėtų atsižvelgti į asmenis, veikiančius bendrovių vardu. Antra, Direktyvos 2005/36 5–9 straipsniai, remiantis jos 5 straipsnio 2 dalimi, taikomi tik tuo atveju, jeigu paslaugų teikėjas vyksta į priimančiosios valstybės narės teritoriją, kad ten laikinai ir vieną kartą verstųsi 5 straipsnio 1 dalyje nurodyta profesija. Galiausiai, trečia, jis klausia, ar Direktyvos 2005/36 5 straipsnis apima paslaugas,

kurias bendrovė teikia iš savo įsisteigimo valstybės narės, kurioje profesija, kuria verčiamasi, nėra reglamentuota, į valstybę narę, kurioje nustatytas norint verstis šia profesija taikytinas reikalavimas turėti profesinę kvalifikaciją, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2005/36 3 straipsnio 1 dalies a punktą.

25. Pagrindinės bylos šalys, pastabas pateikę suinteresuotieji asmenys ir Komisija tvirtina, kad Direktyva 2005/36 neturi būti taikoma pagrindinės bylos ginčui⁶.

26. Pagrindinės bylos atsakovė, Komisija ir Vokietijos vyriausybė subsidiariai teigia, jog Direktyvos 2005/36 5 straipsnis reiškia, kad paslaugos teikėjas vyksta į priimančiąją valstybę narę. Tačiau fizinio sienos kirtimo pagrindinėje byloje nebuvo, nes pagrindinės bylos ieškovė teikia savo paslaugas klientams iš Vokietijos iš savo buveinės Nyderlanduose.

27. Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės mano, kad Direktyva 2005/36 netaikytina *ratione personae*. Iš tiesų ši direktyva taikoma tik tais atvejais, kai reikalaujama turėti kvalifikaciją ar profesinę patirtį, kurią paprastai gali įgyti tik fiziniai asmenys. Tačiau pirmasis klausimas susijęs tik su mokesčių konsultavimo bendrovės, o ne jos vardu veikiančių asmenų veikla.

28. Vokietijos vyriausybė priduria, kad bet kuriuo atveju Direktyva 2005/36 nedraudžiamas pagrindinės bylos atsakovės sprendimas, o Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnyje nustatytiems reikalavimams taikomi minėtos direktyvos 7 straipsnio 2 dalies b–d punktai, kuriuose numatyta, kad valstybės narės pirmą kartą teikiant paslaugas gali reikalauti pažymos, kad paslaugų teikėjas yra teisėtai įsisteigęs valstybėje narėje, kad galėtų joje vykdyti nagrinėjamą veiklą, ir profesinės kvalifikacijos įrodymų.

B – Dėl antrojo klausimo

29. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo sprendime abejoja, ar tokia mokesčių konsultavimo bendrovė kaip pagrindinės bylos ieškovė gali remtis Direktyvos 2006/123 16 straipsniu, kuriame užtikrinama paslaugų teikėjų teisė teikti paslaugas kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje jie yra įsisteigę, jeigu mokesčių konsultantų veikla nėra reglamentuojama įsisteigimo valstybėje narėje, tačiau reglamentuojama priimančiojoje valstybėje narėje. Šiuo atžvilgiu jis pažymi, kad jeigu tokios bendrovės paslaugos teikiamos jos įsisteigimo valstybėje narėje, joms Direktyvos 2006/123 16 straipsnis netaikomas, o jeigu jos teikiamos paslaugos gavėjo valstybėje narėje, joms taikoma Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 punkte numatyta nuo laisvo paslaugų teikimo leidžianti nukrypti nuostata.

30. Pagrindinės bylos atsakovė, Vokietijos vyriausybė ir Komisija taip pat mano, kad dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytų priežasčių Direktyva 2006/123 pagrindinės bylos ginčui netaikoma⁷.

31. Tačiau Nyderlandų vyriausybė laikosi priešingos nuomonės. Pirmiausia ji pažymi, kad pagal Direktyvą 2005/36 Direktyvos 2006/123 taikymas neatmetamas, o Direktyva 2005/36 netaikytina mokesčių konsultavimo bendrovei nustatytiems reikalavimams. Tuomet ji, šiuo atžvilgiu nurodydama Direktyvos 2006/123 33 konstatuojamąją dalį, pabrėžia, kad per atstumą teikiamos paslaugos patenka į jos taikymo sritį. Direktyvos 2006/123 16 straipsnis apima paslaugas, kurias teikia kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje paslaugos gaunamos, įsisteigę paslaugų teikėjai, nesvarbu, kurioje valstybėje narėje vykdoma pati veikla. Galiausiai jis mano, kad Vokietijos teisės aktuose nustatyta mokesčių

6 — Pagrindinės bylos ieškovė, apgailėstaudama, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė tokių klausimų, kuriuos ji jam siūlė, nepateikė pastabų dėl pirmojo prejudicinio klausimo.

7 — Pagrindinės bylos ieškovė nepateikė pastabų dėl antrojo prejudicinio klausimo.

konsultavimo bendrovės veiklos pripažinimo sąlyga susijusi su bendrovės valdymo organo sudėtimi, taigi nereikia reikalavimo, pagal kurį veikla siejama tik su konkrečia profesija, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 punktą, kurį, kaip leidžiančią nukrypti nuostatą, reikia aiškinti siaurai.

32. Todėl ji mano, kad Vokietijos teisės aktai atitinka Direktyvą Nr. 2006/123 tik tuomet, jeigu jie yra nediskriminaciniai, būtini ir proporcingi atsižvelgiant į vieną iš jos 16 straipsnyje paminėtų keturių pateisinimų, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Ji taip pat daro išvadą, kad į trečiąjį prejudicinį klausimą nereikia atsakyti.

C – Dėl trečiojo klausimo

33. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pažymi, kad nors Vokietijos teisės aktai vienodai taikomi visoms mokesčių konsultavimo bendrovėms, jais ribojamas laisvas paslaugų teikimas, nes pagal juos nereikalaujama, kad bendrovė, kuri yra įsteigta pagal kitos valstybės narės teisės aktus ir kuri turi buveinę šioje valstybėje narėje, tačiau jai nevadovauja mokesčių konsultantai, būtų pripažinta Vokietijoje ir galėtų joje teikti komercines konsultacijas mokesčių srityje. Tačiau jis mano, kad šie teisės aktai gali būti pateisinami dėl privalomųjų bendrojo intereso priežasčių, šiuo atveju – dėl bendrojo intereso laikytis mokesčių teisės aktų, mokesčių vengimo prevencijos ir vartotojų apsaugos. Šiais teisės aktais siekiama užtikrinti kvalifikuotas konsultacijas mokesčių mokėtojams, vykdančioms savo mokesčių prievoles, ir apsaugą nuo žalos, kurios jie gali patirti, jeigu sudėtingais Vokietijos mokesčių klausimais juos konsultuotų asmenys, neturintys reikalaujamos profesinės arba asmeninės kvalifikacijos.

34. Vokietijos vyriausybės nuomone, darant prielaidą, kad Direktyva 2005/36 netaikytina pagrindinei bylai ir todėl taikomas SESV 56 straipsnis, į trečiąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai. Ji, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, mano, kad Vokietijos teisės aktais ribojama SESV 56 straipsniu užtikrinama paslaugų teikimo laisvė, tačiau jie yra pateisinami dėl minėto teismo nurodytų privalomųjų bendrojo intereso priežasčių ir neviršija to, kas būtina numatytiems tikslams pasiekti.

35. Ji primygtinai teigia, kad į nurodytas privalomas bendrojo intereso priežastis reikia atsižvelgti kaip į visumą, nes jos padeda apsaugoti paslaugos gavėjus ir apskritai vartotojus, galiausiai – visą visuomenę. Vokietijos vyriausybė priduria, kad konsultacijas mokesčių klausimais gaunantis apmokestinamasis asmuo pats patiria padarytų klaidų pasekmes, jei jos padaromos, taip pat ir baudžiamojoje srityje.

36. Komisija iš esmės teigia, kad Vokietijos teisės aktais ribojama paslaugų teikimo laisvė, kaip tai suprantama pagal SESV 56 straipsnį, tiek, kiek pagal juos, kad būtų leidžiama vykdyti mokesčių konsultavimo veiklą, nustatyta administracinio leidimo išdavimo sąlyga, siejama su tam tikros profesinės kvalifikacijos turėjimu.

37. Nors Komisija sutinka, kad šie teisės aktai gali būti pateisinami prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodyta privalomąja bendrojo intereso priežastimi, susijusia su vartotojų apsauga ir tiksliau – su teisėtu interesu apsaugoti mokesčių mokėtojus nuo žalos, patiriamos dėl konsultacijų, kurias suteikia nepakankamai kvalifikuoti asmenys, atsižvelgiant į Vokietijos mokesčių teisės sudėtingumą, ji mano, kad jie netinkami sistemingai ir nuosekliai užtikrinti numatyto tikslo pasiekimui ir bet kuriuo atveju viršija tai, kas būtina šiai apsaugai užtikrinti.

V – Analizė

A – Dėl pirmojo klausimo

38. Pagrindinės bylos atsakovė ir visos pastabas pateikusios suinteresuotosios šalys, užsimindamos apie paties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo išreikštas abejones, laikosi nuomonės, kad Direktyva 2005/36 netaikoma pagrindinės bylos ginčui, ir teigia, kad ji netaikytina *ratione personae*, nes juridiniai asmenys dėl savo pobūdžio negali nei turėti profesinės kvalifikacijos, nei įgyti profesinės patirties, ar kad ji netaikytina *ratione materiae*, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamas paslaugų teikėjas nekerta sienos.

39. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad Direktyva 2005/36 užtikrinamas profesinių kvalifikacijų, kurias valstybių narių piliečiai, t. y. fiziniai asmenys, siekdami verstis joje nurodytomis reglamentuojamomis profesijomis ir užsiimti jomis kitoje valstybėje narėje, įgijo vienoje ar keliose valstybėse narėse, pripažinimas.

40. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pirmasis klausimas susijęs tik su pagrindinės bylos ieškovės veikla, t. y. mokesčių konsultavimo bendrovės, savo įsisteigimo valstybėje narėje rengiančios mokesčių deklaraciją kitoje valstybėje narėje įsteigtam paslaugos gavėjui, o ne su jai vadovaujančių, ją valdančių ar jai dirbančių fizinių asmenų veikla.

41. Todėl galima pagrįstai manyti, kad į pirmąjį klausimą, vertinamą tokiu griežtu požiūriu, reikia atsakyti neigiamai, nes Direktyva 2005/36 negalima remtis prieš mokesčių konsultavimo bendrovės, t. y. juridinio asmens, paslaugų teikimo laisvės apribojimą.

42. Atsižvelgiant į tai, vis dėlto negalima daryti išvados, kad vien dėl šios priežasties pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis nepatenka į Direktyvos 2005/36 taikymo sritį.

43. Iš tiesų, nepaisant pirmojo klausimo siauros formuluotės ir paties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo išreikštų abejonių, reikia pažymėti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus Vokietijos teisės aktus nustatytas mokesčių konsultavimo bendrovės komercinės mokesčių konsultavimo veiklos vykdymo Vokietijoje pripažinimo įpareigojimas (Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnio 3 dalis), šis įpareigojimas siejamas su sąlyga, kad šiai bendrovei vadovautų mokesčių konsultantai, t. y. fiziniai asmenys, kurie turi būti paskirti (Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnio 2 dalis), ir dar nustatyta šios sąlygos sąlyga – būti sėkmingai išlaikiusiam mokesčių konsultanto egzaminą arba būti atleistam nuo jo (Mokesčių konsultantų įstatymo 35 straipsnio 1 dalis).

44. Tačiau komercinė mokesčių konsultavimo veikla įeina į sąvoką „Vokietijoje reglamentuojama profesija“, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2005/36 3 straipsnio 1 dalies a punktą⁸, o skyrimo mokesčių konsultantu sąlygos gali įeiti į sąvoką „profesinė kvalifikacija“, kaip tai suprantama šios direktyvos 3 straipsnio 1 dalies b punkte ir 11 straipsnio a punkto i papunktyje⁹.

45. Taigi negalima atmesti, kad Vokietijos teisės aktų reikalavimai priskiriami Direktyva 2005/36 nustatytai bendrai profesinių kvalifikacijų pripažinimo sistemai.

8 – Žr. sprendimus *Rubino* (C-586/08, EU:C:2009:801, 23–25 punktai) ir *Peñarroja Fa* (C-372/09 ir C-373/09, EU:C:2011:156, 27–32 punktai).

9 – Taip pat galima pažymėti, jog Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnio 2 dalyje patikslinama, kad mokesčių konsultanto profesija – tai laisvoji profesija, o Direktyvos 2005/36 2 straipsnio 1 dalyje savo ruožtu patikslinta, kad ji taikoma laisvųjų profesijų atstovams.

46. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nepateikė Teisingumo Teismui jokios informacijos apie pagrindinės bylos ieškovės partnerių, valdytojų ar darbuotojų profesinę kvalifikaciją. Iš tiesų jis tik nurodo, kad Y. paskyrimas mokesčių konsultantu Vokietijoje 2000 m. buvo panaikintas.

47. Be to, bet kuriuo atveju, kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinės bylos atsakovė ir Komisija, Direktyva 2005/36 nustatyta profesinių kvalifikacijų pripažinimo sistema taikoma paslaugų teikimui tik tuomet, jeigu jas teikti paslaugų teikėjas vyksta į priimančiąją valstybę narę¹⁰.

48. Tačiau Teisingumo Teismas neturi faktinės informacijos, kuri leistų jam nustatyti, ar pagrindinės bylos aplinkybės reiškia tokį atvejį.

49. Iš tiesų, kaip pažymi pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, žemesnės instancijos teismas dar nenustatė, ar pagrindinės bylos ieškovės vadovai vykdė pagrindinėje byloje nagrinėjama komercinę mokesčių konsultavimo veiklą savo įsisteigimo valstybėje narėje, ar priimančiojoje valstybėje narėje, t. y. Vokietijoje *A Ltd* patalpose¹¹.

50. Šiomis aplinkybėmis manau, kad Teisingumo Teismas negali naudingai atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmąjį klausimą dėl Direktyvos 2005/36 išaiškinimo, todėl jį reikia pripažinti nepriimtiniu.

B – Dėl antrojo klausimo

51. Pagrindinės bylos šalys ir dauguma pastabas pateikusių suinteresuotųjų šalių taip pat teigia, kad Direktyva 2006/123 netaikoma ir pagrindinės bylos ginčui, todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamiems nacionalinės teisės aktams taikomos tik SESV 56 straipsnio nuostatos.

52. Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 dalyje patikslinta, kad jos 16 straipsnis, kurio 1 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtinta „teikėjų teis[ė] teikti paslaugas ne toje valstybėje narėje, kurioje jie yra įsisteigę“, visų pirma netaikomas „valstybių narių, kuriose teikiama paslauga, reikalavimams, pagal kuriuos vykdyti tam tikrą veiklą leidžiama tik tam tikros profesijos atstovams“.

53. Tačiau tiek, kiek Mokesčių konsultantų 32 straipsnyje nustatytas tokios bendrovės kaip pagrindinės bylos ieškovė komercinės mokesčių konsultavimo veiklos vykdymo pripažinimo įpareigojimas, kuris reiškia, kad jai turi vadovauti mokesčių konsultantai, Vokietijos teisės aktus reikia laikyti patenkančiais į Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 6 punkte numatytos leidžiančios nukrypti nuostatos taikymo sritį¹².

54. Kadangi Direktyvos 2006/123 16 straipsnis netaikytinas, juo negalima remtis ginčijant valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos tokiai bendrovei kaip pagrindinės bylos ieškovė neleidžiama teikti paslaugų Vokietijoje įsteigtiems jos klientams, nesvarbu, ar jos teikiamos iš buveinės Nyderlanduose, ar iš galimos antrinės buveinės Vokietijoje¹³.

10 — Šiuo klausimu taip pat žr. F. Berthoud „La libre prestation de services en application de la directive 2005/36/CE“, *Revue suisse de droit international et européen*, 2010, Nr. 2, p. 137, 143; J. Pertek „Reconnaissance des diplômes organisée par des directives – directive 2005/36/CE du 7 septembre 2005 – Équivalence des autorisations nationales d'exercice“, *Juris-Classeur Europe*, 2013 m. kovo mėn., leidinys Nr. 720, 227 punktą; taip pat žr. „Guide de l'utilisateur – Directive 2005/36/CE“, 14 punktą, pateikiama šiuo interneto adresu http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/docs/guide/users_guide_fr.pdf.

11 — Žr. šios išvados 16 ir 22 punktus.

12 — Šiuo klausimu taip pat žr. „Manuel relatif à la mise en œuvre de la directive „services“, OP 2007, p. 45, skelbiamą internete adresu http://ec.europa.eu/internal_market/services/docs/services-dir/guides/handbook_fr.pdf.

13 — Pagal analogiją Direktyvos 2006/123 17 straipsnio 11 punktui žr. Sprendimą *OSA* (C-351/12, EU:C:2014:110, 65 ir 66 punktai).

55. Todėl Vokietijos teisės aktus reikia nagrinėti atsižvelgiant į ESV sutarties nuostatas, visų pirma SESV 56 straipsnyje įtvirtintą paslaugų teikimo laisvės principą¹⁴; būtent toks yra trečiojo prejudicinio klausimo dalykas.

C – Dėl trečiojo klausimo

1. Dėl SESV 56 straipsnio taikytinumo

56. Iš karto reikia konstatuoti, kad pagrindinės bylos aplinkybėms taikytinas SESV 56 straipsnis, o pagrindinės bylos ieškovės paslaugos neabejotinai yra paslaugos, kaip jos suprantamos pagal šią nuostatą.

57. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, jog finansų teismas nenurodė pakankamai faktinių aplinkybių, kurios leistų nustatyti, ar pagrindinės bylos ieškovę galima laikyti įsteigta Vokietijoje dėl nuolatinio jos buvimo *A Ltd* komercinėse patalpose, kad jai galėtų būti taikomos nuostatos dėl įsisteigimo laisvės.

58. Vis dėlto trečiajame prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudiciniame klausime, konkrečiai susijusiame su SESV 56 straipsnio išaiškinimu, aiškiai nurodomas mokesčių konsultavimo bendrovės, kuri savo įsisteigimo vietos valstybėje narėje rengia mokesčių deklaraciją kitoje valstybėje narėje esančiam gavėjui ir persiūčia ją tos kitos valstybės narės mokesčių institucijai, atvejis. Todėl jis susijęs su atveju, kai paslaugų teikėjas įsteigtas kitoje valstybėje narėje nei šių paslaugų gavėjo valstybė narė¹⁵.

59. Bet kuriuo atveju tai, kad pagrindinės bylos ieškovės veikla buvo vykdoma tam tikru būdu būnant paslaugų gavėjo valstybėje narėje, kas gali rodyti kartotinumą ir nuolatinumą, o ne tiesiog vienkartinumą ir laikinumą, negali pakeisti šios išvados.

60. Iš tiesų SESV 57 straipsnio trečioje pastraipoje patikslinta, kad paslaugą teikiantis asmuo, kad galėtų ją teikti, gali laikinai verstis savo veikla toje valstybėje narėje, kur paslauga teikiama, tomis pačiomis sąlygomis, kurias toji valstybė taiko savo nacionaliniams subjektams. Teisingumo Teismas iš to padarė išvadą, kad jeigu ši veikla toje valstybėje narėje vykdoma laikinai, tokiam paslaugų teikėjui ir toliau taikomos skyriaus, susijusio su paslaugomis, nuostatos, patikslindamas, kad šį laikiną pobūdį reikia vertinti ne tik atsižvelgiant į paslaugos teikimo trukmę, bet ir į jos teikimo dažnumą, periodiškumą ar tęstinumą¹⁶.

61. Tačiau tai, kad veikla yra laikina, neturėtų nereikšti, kad teikėjas valstybėje narėje, kurioje teikia paslaugas, negali susikurti tam tikros infrastruktūros, pavyzdžiui, turėti biuro, kontoros ar kabineto, jeigu ši infrastruktūra būtina aptariamoms paslaugoms teikti¹⁷.

62. Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad sąvoka „paslauga“ gali apimti labai skirtingo pobūdžio paslaugas, įskaitant paslaugas, kurios teikiamos ilgesnį laikotarpį, gal net keletą metų, taip pat paslaugas, kurias valstybėje narėje įsteigtas ūkio subjektas dažniau ar rečiau arba gana reguliariai arba ne visai reguliariai, bet ilgesnį laikotarpį teikia vienoje ar keliuose kitose valstybėse narėse įsteigtiems asmenims, pavyzdžiui, konsultuoja arba informuoja už atlygį¹⁸.

14 — Žr. Sprendimą *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542, 43 punktas).

15 — Žr. sprendimus *Bond van Adverteerders ir kt.* (352/85, EU:C:1988:196, 15 punktas), *Distribuidores Cinematográficos* (C-17/92, EU:C:1993:172, 11 punktas), *OSA* (C-351/12, EU:C:2014:110, 68 punktas).

16 — Žr. Sprendimą *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, 27 ir 28 punktai).

17 — Žr. sprendimus *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411, 27 punktas), *Komisija / Italija* (C-131/01, EU:C:2003:96, 22 punktas) ir *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, 28 punktas).

18 — Sprendimas *Schnitzer* (C-215/01, EU:C:2003:662, 30 punktas).

2. Dėl kliūties buvimo

63. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad SESV 56 straipsniu reikalaujama panaikinti ne tik bet kokią paslaugų teikėjo diskriminaciją dėl jo pilietybės ar dėl to, kad jis įsisteigęs kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje teikiama paslauga, bet ir visus apribojimus, net vienodai taikomus tiek nacionaliniams, tiek kitų valstybių narių paslaugų teikėjams, jeigu jais gali būti draudžiama, trukdoma ar daroma mažiau patraukli paslaugų teikėjo, įsteigto kitoje valstybėje narėje, kurioje jis teisėtai teikia tokias pačias paslaugas, veikla¹⁹.

64. Šiuo atveju pagrindinės bylos ieškovė yra mokesčių konsultavimo bendrovė, įsteigta pagal Jungtinės Karalystės, kuri teisėtai vykdo mokesčių konsultavimo veiklą Nyderlandų Karalystėje, valstybėje narėje, kurioje ši veikla neregamentuojama, teisės aktus.

65. Vokietijos teisės aktuose numatyta, kad mokesčių konsultavimo bendrovė, kuriai gali būti leista teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas Vokietijoje²⁰, vis dėlto gali vykdyti savo veiklą tik tuomet, jeigu ji iš anksto pripažinta²¹, o tai reiškia, kad jai turi vadovauti mokesčių konsultantai, t. y. asmenys, sėkmingai išlaikę mokesčių konsultavimo egzaminą arba atleisti nuo jo²².

66. Taigi pagal Vokietijos teisės aktus nustatoma mokesčių konsultavimo bendrovės komercinės mokesčių konsultavimo veikos vykdymo išankstinio leidimo sistema, o pats leidimas dar siejamas su reikalavimu, kad bendrovės vadovai turėtų tinkamą profesinę kvalifikaciją.

67. Taigi pagal juos kitoje valstybėje narėje, kurioje ši veikla yra teisėtai vykdoma ir neregamentuojama, įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovei draudžiama bet kokia galimybė teikti savo paslaugas, tad tai reiškia paslaugų teikimo laisvės apribojimą, kaip tai suprantama pagal SESV 56 straipsnį. Vokietijos teisės aktai yra dar mažiau priimtini dėl savo didesnio ribojamojo poveikio, jeigu, kaip pagrindinėje byloje, paslaugos teikiamos paslaugų teikėjo valstybėje narėje, neišvykstant iš jos²³.

68. Tiesa, Vokietijos teisės aktuose taip pat numatyta, kad asmenims, kurie dėl profesijos yra įsisteigę kitoje valstybėje narėje, kurioje turi teisę teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas, gali būti leidžiama vykdyti šią veiklą Vokietijoje laikinai ir vieną kartą, o ši teisė priklauso nuo įsisteigimo vietos valstybės narės suteiktos teisės apimties. Asmenys, įsteigti valstybėje narėje, kurioje ši veikla neregamentuota, gali ją vykdyti tik tuomet, jeigu jie per pastaruosius dešimt metų šią veiklą vykdė bent dvejus metus²⁴ ir jeigu jie iš anksto raštu pateikė kompetentingai organizacijai pranešimą, kuriame nurodyta reikalinga informacija²⁵.

69. Tačiau šiuo atžvilgiu reikia priminti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslino, kad Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnyje nustatytos sąlygos dėl Vokietijos teritorijoje vieną kartą teikiamų mokesčių konsultavimo paslaugų nėra įvykdytos, nes ši nuostata apima tik tas paslaugas, kurias bendrovė teikia kitoje valstybėje narėje, bendrovės vardu veikiantiems asmenims nevykstant į Vokietijos teritoriją.

19 — Žr. sprendimus *Komisija / Belgija* (C-577/10, EU:C:2012:814, 38 punktą), *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542, 44 punktą).

20 — Žr. Mokesčių konsultantų įstatymo 3 straipsnį.

21 — Žr. Mokesčių konsultantų įstatymo 32 straipsnio 3 dalį.

22 — Žr. Mokesčių konsultantų įstatymo 35 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį.

23 — Žr. Sprendimą *Säger* (C-76/90, EU:C:1991:331, 13 punktą).

24 — Žr. Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnio 1 dalį.

25 — Žr. Mokesčių konsultantų įstatymo 3a straipsnio 2 dalį.

3. Dėl kliūties pateisinimo

70. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką nacionalinės priemonės, galinčios apriboti naudojamą Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis ar padaryti jį mažiau patrauklų, gali būti leidžiamos tik tuomet, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos jam įgyvendinti ir neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti²⁶.

71. Vokietijos vyriausybė šiuo atveju remiasi vartotojų apsauga, o konkrečiau – mokesčių konsultavimo paslaugų gavėjų apsauga, taip pat mokesčių patikrų veiksmingumu ir iš to kylančia būtinybe užkirsti kelią mokesčių vengimui. Tiksliau kalbant, Vokietijos teisės aktuose pateikti leidimo suteikimo ir kvalifikaciniai reikalavimai yra pateisinami, atsižvelgiant į Vokietijos mokesčių teisės sudėtingumą, būtinybę apsaugoti mokesčių konsultantų paslaugų gavėjus nuo klaidingų konsultacijų ir jų padarinių, visų pirma baudžiamųjų padarinių, ir apskritai būtinybę užtikrinti, kad apmokestinamieji asmenys teisingai vykdytų savo mokesčines prievoles, taigi būtinybę apriboti mokesčių pajamų praradimą.

72. Tačiau šiuo atžvilgiu iš karto reikia pažymėti, kad, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos teisės aktai taikomi visiems asmenims, teikiantiems mokesčių konsultavimo paslaugas, ir visų pirma mokesčių konsultavimo bendrovėms, neatsižvelgiant į jų įsisteigimo valstybę narę. Taigi jie taikomi visiems vienodai ir gali būti pateisinami privalomosiomis bendrojo intereso priežastimis²⁷, tačiau jeigu nagrinėjamas interesas dar nėra ginamas pagal taisykles, kurios privalomos paslaugų teikėjui jo įsisteigimo valstybėje narėje²⁸. Taip yra pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, nes mokesčių konsultavimo veikla Nyderlanduose nereguliuota.

73. Be to, reikia priminti, jog Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad vartotojų ir paslaugų gavėjų apsauga priskiriama privalomiesiems bendrojo intereso reikalavimams, galintiems pateisinti paslaugų teikimo laisvės apribojimą²⁹.

74. Nors būtinybė riboti mokesčių pajamų praradimą savaime negali pateisinti paslaugų teikimo laisvės apribojimo³⁰, reikia pripažinti, kad Vokietijos vyriausybės daugiausia akcentuotas tikslas, t. y. apsaugoti mokesčių konsultacijų paslaugų gavėjus nuo klaidingų konsultacijų ir jų padarinių, visų pirma baudžiamųjų padarinių, švelninat Vokietijos teisės sudėtingumą profesinės kvalifikacijos ir patirties reikalavimais, yra bendrojo intereso tikslas, kuriuo galima pateisinti paslaugų teikimo laisvės apribojimą.

75. Tačiau pagal nusistovėjusią teismų praktiką privalomasis bendrojo intereso reikalavimas, susijęs su nurodyta mokesčių konsultavimo paslaugų gavėjų apsauga, gali pateisinti paslaugų teikimo laisvės kliūtį tik tuomet, jeigu jis yra tinkamas numatytam tikslui užtikrinti ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

76. Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nacionalinės teisės aktai gali garantuoti nurodyto tikslo įgyvendinimą, tik jeigu jais nuosekliai ir sistemingai siekiama šio tikslo, o tai turi nustatyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas³¹.

26 — Žr. Sprendimą *Konstantinides* (C-475/11, EU:C:2013:542, 50 punktas).

27 — Visų pirma žr. Sprendimą *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, 47 punktas) ir *Läärä ir kt.* (C-124/97, EU:C:1999:435, 31 punktas).

28 — Visų pirma žr. Sprendimą *Säger* (C-76/90, EU:C:1991:331, 15 punktas), *Komisija / Italija* (C-131/01, EU:C:2003:96, 28 punktas) ir *Peñarroja Fa* (C-372/09 ir C-373/09, EU:C:2011:156, 54 punktas).

29 — Visų pirma žr. sprendimus *Komisija / Prancūzija* (220/83, EU:C:1986:461, 20 punktas), *Säger* (C-76/90, EU:C:1991:331, 16 ir 17 punktai), *Schindler* (C-275/92, EU:C:1994:119, 58 punktas), *Ambry* (C-410/96, EU:C:1998:578, 31 punktas), *Läärä ir kt.* (C-124/97, EU:C:1999:435, 33 punktas), *Cipolla ir kt.* (C-94/04 ir C-202/04, EU:C:2006:758, 64 punktas), *DKV Belgium* (C-577/11, EU:C:2013:146, 41 punktas), *Citroën Belux* (C-265/12, EU:C:2013:498, 38 punktas); *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 58 punktas).

30 — Visų pirma pagal analogiją žr. sprendimus *Dickinger ir Ömer* (C-347/09, EU:C:2011:582, 55 punktas) ir *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 54 punktas).

31 — Visų pirma žr. sprendimus *Hartlauer* (C-169/07, EU:C:2009:141), *Dickinger ir Ömer* (C-347/09, EU:C:2011:582, 56 punktas), *Pfleger ir kt.* (C-390/12, EU:C:2014:281, 56 punktas), *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 64 punktas).

77. Tačiau šiuo atžvilgiu galima pažymėti, jog Mokesčių konsultantų įstatymo 4 straipsnyje pateiktas sąrašas, kuriame vardijama nemažai asmenų, turinčių teisę teikti komercines mokesčių konsultavimo paslaugas, ir jiems netaikoma nei išankstinio administracinio leidimo sistema, nei mokesčių konsultavimo bendrovių vadovams nustatyti profesinės kvalifikacijos reikalavimai³².

78. Tarp šių asmenų visų pirma yra notarai ir advokatai patentų srityje, trečiųjų asmenų turto administratoriai, komercinę veiklą vykdančios verslininkai, profesinės organizacijos arba asociacijos, pagalbos apmokestinamiesiems asmenims asociacijos, darbdaviai arba nacionalinės investicinės bendrovės, užsienio kreditavimo įmonės ir draudimo apskaičiavimo ekspertai, nes akivaizdu, jog visiems šiems asmenims bendra tai, kad jiems vykdant savo pagrindinę veiklą gali būti papildomai prašoma suteikti konsultaciją mokesčių klausimais.

79. Šiomis aplinkybėmis Vokietijos vyriausybei būtų sunku pagrįsti teiginį, kad dėl profesinės kvalifikacijos reikalavimų, nustatytų mokesčių konsultavimo bendrovių vadovams, Vokietijos teisės aktais sistemingai ir nuosekliai saugomi komercinių mokesčių srities konsultavimo paslaugų teikėjai.

80. Bet kuriuo atveju, jeigu, kaip matyti iš nusistovėjusios teismų praktikos, esant atvejui, kuris neregamentuotas direktyva dėl abipusio diplomų pripažinimo, valstybės narės gali laisvai reglamentuoti tam tikros veiklos vykdymą savo valstybėje narėje siekdamas apsaugoti vartotojus ir galiausiai apibrėžti šiuo tikslu reikalingus diplomus, žinias, kvalifikacijas ar patirtį, vis dėlto, jeigu kitos valstybės narės pilietis ketina vykdyti šią veiklą, joms reikia atsižvelgti į kvalifikaciją ir patirtį, kurią jis įgijo toje kitoje valstybėje narėje, ir palyginti ją su žiniomis ir patirtimi, kurių reikalaujama pagal nacionalinės teisės aktus³³.

81. Tačiau Vokietijos teisės aktuose, išduodant mokesčių konsultavimo bendrovei leidimą teikti komercines konsultacijas mokesčių srityje, nenumatyta galimybė atsižvelgti į šios bendrovės vadovų, valdytojų arba darbuotojų žinias ir profesinę patirtį, taigi, kaip pažymėjo Komisija, jais viršijama tai, kas būtina šių paslaugų gavėjų apsaugai užtikrinti.

82. Todėl manau, kad į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos nustatytas komercinei mokesčių konsultavimo veiklai, kurią vykdo kitoje valstybėje narėje, kurioje ši veikla nėra reglamentuota, teisėtai įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė, taikytinas įpareigojimas, kad ši bendrovė būtų pripažinta ir kad jos vadovai būtų paskirti mokesčių konsultantais.

VI – Išvada

83. Remdamasis išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į Federalinio finansų teismo pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

SESV 56 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pagal kuriuos nustatytas komercinei mokesčių konsultavimo veiklai, kurią vykdo kitoje valstybėje narėje, kurioje ši veikla nėra reglamentuota, teisėtai įsteigta mokesčių konsultavimo bendrovė, taikytinas įpareigojimas, kad ši bendrovė būtų pripažinta ir kad jos vadovai būtų paskirti mokesčių konsultantais.

32 — Šiuo metu šioje nuostatoje yra šešiolika punktų, kuriuose numatyta daug atvejų.

33 — Visų pirma žr. sprendimus *Vlassopoulou* (C-340/89, EU:C:1991:193, 20–23 punktai), *Aguirre Borrell ir kt.* (C-104/91, EU:C:1992:202, 7–16 punktai), *Komisija / Ispanija* (C-375/92, EU:C:1994:109), *Fernández de Bobadilla* (C-234/97, EU:C:1999:367), *Hocsman* (C-238/98, EU:C:2000:440), *Pešla* (C-345/08, EU:C:2009:771).